



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Bd.Gheorghe Lazăr nr.9 B
300081 Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax : +0256 499 332

DECIZIA nr. 3017/96/26.09.2013

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin sub nr.X/15.07.2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Inspekția Fiscală prin adresa nr.X/19.08.2013, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/27.08.2013, asupra contestației formulate prin avocat de SC X SRL cu sediul în X, str. X, nr. X, et.X, AP.X, jud.X.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr. X/28.06.2013, emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr.X/28.06.2013, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- X lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- X lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- X lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,

- X lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- X lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- X lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- X lei - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- X lei - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

De asemenea SC X SRL contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. X/28.06.2013 și Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr.X/28.06.2013.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Contestația a fost semnată de avocat X și poartă amprenta ștampilei acestuia, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. 1) lit. (a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. Prin contestația formulată SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/28.06.2013; Raportului de inspecție fiscală nr. X/28.06.2013, Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.X/28.06.2013 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/28.06.2013, toate emise de DGFP Caraș-Severin –

Activitatea de inspecție fiscală, solicitând ca prin decizia ce se va pronunța să se dispună anularea obligațiilor fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală reprezentând:

- Impozit pe veniturile salariale din salarii și asimilate salariilor în cuantum de X lei,
- Dobânzi/majorări de întârziere la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în cuantum de X lei;
- Penalitate de întârziere la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în cuantum de X lei;
- Contribuția de asigurări sociale datorate de angajator în cuantum de X lei;
- Dobânzi/majorări de întârziere la contribuția de asigurări sociale datorate de angajator în cuantum de X lei;
- Penalitate de întârziere la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în cuantum de X lei;
- Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în cuantum de X lei;
- Dobânzi/majorări de întârziere la contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în cuantum de X lei;
- Penalitate de întârziere la contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în cuantum de X lei;
- Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de X lei;
- Dobânzi/majorări de întârziere la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de X lei;
- Penalitate de întârziere la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de X lei;
- Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în cuantum de X lei;
- Dobânzi/majorări de întârziere la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în cuantum de X lei;
- Penalitate de întârziere la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în cuantum de X lei;
- Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de X lei;
- Dobânzi/majorări de întârziere la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de X lei;
- Penalitate de întârziere la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de X lei;
- Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în cuantum de X lei;
- Dobânzi/majorări de întârziere la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în cuantum de X lei;
- Penalitate de întârziere la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în cuantum de X lei;
- Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în cuantum de X lei;
- Dobânzi/majorări de întârziere la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în cuantum de X lei;
- Penalitate de întârziere la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în cuantum de X lei;
- Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice și juridice în cuantum de X lei;

- Dobânzi/majorări de întârziere la contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice și juridice în cuantum de X lei;
- Penalitate de întârziere la contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice și juridice în cuantum de X lei;
- Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de X lei;
- Dobânzi/majorări de întârziere la contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de X lei;
- Penalitate de întârziere la contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de X lei;
- Taxa pe valoarea adăugată în cuantum de X lei.

În susținerea cauzei, contestatoarea aduce următoarele argumente:

Contestatoarea arată că, pentru a stabili obligațiile fiscale suplimentare mai sus expuse, organul de control fiscal a reținut că subscrisa SC X SRL ar desfășura activitate din sfera agentului de muncă temporară și că, în acest context sumele achitate cu titlu de diurne de către SC X SRL către angajații proprii nu ar reprezenta o cheltuială deductibilă, ci ar reprezenta drepturi de natură salarială cu toate obligațiile ce decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitelor și contribuțiilor aferente acestora. Totodată, organul de control fiscal susține, că aceste drepturi nu se încadrează în prevederile art.55 alin.4 lit.g) din Codul fiscal, referitoare la sumele care nu se includ în veniturile salariale, stabilind în acest mod obligațiile fiscale suplimentare enumerate în preambul.

Contestatoarea susține că reținerile formulate de organul de control fiscal sunt **nelegale și abuzive**, întrucât în mod greșit stabilesc că SC X SRL ar desfășura activitate de agent de muncă temporar.

Astfel, SC X SRL are ca domeniu principal de activitate - „*Activități ale agenților de plasare a forței de muncă*” - cod CAEN X, având activate domeniile secundare „*Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului*” - cod CAEN X, „*Recuperarea materialelor reciclabile sortate*” - cod CAEN X, „*Activități specializate de curățenie*” - cod CAEN X și „*Activități de întreținere peisagistică*” - cod CAEN X.

SC X nu desfășoară și nu a desfășurat activitate conform domeniului principal de activitate, respectiv „*Activități ale agenților de plasare a forței de muncă*” - cod CAEN X în sensul prevăzut de Legea nr.156/2000 și ale H.G. 384/2001.

Societatea a desfășurat și desfășoară activitate în domeniile secundare, respectiv „*Recuperarea materialelor reciclabile sortate*” - cod CAEN X, „*Activități specializate de curățenie*” - cod CAEN X și „*Activități de întreținere peisagistică*” -cod CAEN X. În acest sens societatea a avut încheiate un număr de 73 de contracte individuale de muncă, angajații desfășurând activitatea în calitate de salariați detașați, în baza unor contracte de prestări servicii încheiate de societate, la puncte de lucru din Germania. Personalului detașat i se plătea o diurnă (indemnizație de detașare), conform art.44 alin.2 din Codul muncii.

Contestatoarea precizează că aceste aspecte au fost reținute și de către inspectorii de muncă din cadrul I.T.M.Caraș-Severin, cu ocazia unui control în urma căruia s-a încheiat Procesul-verbal de control nr.X/30.05.2013, pe care-l atașează la prezenta contestație.

Contestatoarea susține că Inspectoratul Teritorial de Muncă Caraș-Severin este singura instituție abilitată de a stabili natura raporturilor de muncă pe care le desfășoară SC X SRL prin angajații săi, iar aprecierile reprezentantelor D.G.F.P. Caraș-Severin privitoare la natura raporturilor de muncă ale SC X SRL sunt nelegale și abuzive (cu veritabile conotații penale), neavând dreptul de a recalifica natura raporturilor de muncă

și natura contractelor individuale de muncă ale angajaților societății.

Totodată, contestatoarea susține că în mod greșit se indică în Raportul de inspecție fiscală, dispozițiile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, care prevăd posibilitatea de stabilire a unui impozit sau a unei taxe, fără ca autoritățile fiscale să ia în considerare o tranzacție care nu ar avea scop economic sau ar putea reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul unei tranzacții. Contestatoarea susține că nu se află în această situație, întrucât nu este vorba de o recalificare a vreunui contract, ci de o încadrare a subscrisei SC X SRL ca agent de muncă temporar, iar această încadrare (evident greșită) nu se încadrează în dispozițiile art. 11 alin.(1) din Codul fiscal, iar reprezentantele D.G.F.P.Caraș-Severin nu aveau competența de a califica categoria contractelor de muncă încheiate de către SC X SRL, acest atribut revenindu-i altei instituții, în speță, Inspectoratului Teritorial de Muncă Caraș-Severin, care de altfel și-a exprimat punctul de vedere așa cum s-a arătat mai sus.

De altfel, contestatoarea susține că dacă se citeau cu mai multă atenție contractele de prestări servicii ale SC X SRL cu diferitele societăți străine, se observa că SC X SRL era cea care urma să execute obligațiile din contract, cu angajații proprii și nu să-i pună la dispoziția co-contractantului, exemplificând în acest sens:

1. Contractul de muncă încheiat cu X : „*Prestatorul (adică SC X SRL) preia începând cu data de 01.09.2011, pe proprie răspundere, sub conducere proprie și cu angajații proprii, sortarea, și măcinarea de reziduri de materiale de valoare*”;
2. Contractul de curățenie încheiat cu X: „*Prestatorul preia începând cu data de 22.02.2013, pe propria răspundere, sub conducere proprie și cu angajați proprii, curățenia camerelor din X*”;
3. Contractul de curățenie încheiat cu X: „*Prestatorul preia începând cu data de 15.03.2013, pe proprie răspundere, sub conducere proprie și cu angajați proprii, curățenia spațiilor firmei beneficiarului, cu o suprafață totală de 427 mp²*”.

Contestatoarea arată că, la fel se prevede și în celelalte contracte încheiate de către SC X SRL, respectiv că obiectul contractului este acela în care subscrisea preia un contract, și nu că pune la dispoziție angajați ai săi pentru utilizator. Sunt încheiate contracte de prestări servicii, ce sunt în obiectul de activitate al SC X SRL și care se desfășoară în străinătate, astfel încât angajații proprii sunt **detașați**, și în acest context se plătesc angajaților **diurne**, conform dispozițiilor legale în materie.

În mod greșit se reține de către organul fiscal că, „*societatea nu precizează în mod expres prevederile legale în baza cărora acordă diurna*”.

În contractele individuale de muncă se precizează foarte clar, lit.N - Dispoziții finale - „*Prevederile prezentului contract individual de muncă se completează cu dispozițiile Legii nr. 53/2003 - Codul muncii*” în care la art.44 alin.(1) se prevăd drepturile salariatului pe perioada detașării.

De asemenea, contractele de muncă sunt încheiate în baza dispozițiilor art. 10 din Codul muncii și **nu** în baza dispozițiilor art. 94 Codul muncii care prevăd condițiile și forma contractului de muncă temporară.

Contestatoarea mai arată că reprezentantele D.G.F.P. Caraș-Severin sunt în eroare și asupra faptului că, abia din data de 1 februarie 2013, odată cu adoptarea O.G. nr.8/2013 de modificare a Codului fiscal, indemnizația acordată salariaților pe perioada detașării se supune impozitului pe salarii și se include în baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii, pentru sumele ce depășesc de 2,5 ori nivelul stabilit pentru salariații din instituțiile publice.

Până la data de 1 februarie 2013, conform dispozițiilor art.55 al.4 lit.g) din Codul fiscal, sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, precum și cele reprezentând indemnizațiile primite pe perioada detașării (diurnele), **nu** erau incluse în veniturile salariale și **nu** erau impozabile, în înțelesul impozitului pe

venituri salariale și a contribuțiilor de asigurări sociale.

Astfel, că în mod greșit reprezentanții D.G.F.P. Caraș-Severin aplică retroactiv dispozițiile art.55 alin.(4) din Codul fiscal, după modificarea acestora prin O.G. nr.8/2013, care a intrat în vigoare abia de la 1 februarie 2013.

Contestatoarea susține și faptul că, în ce privește contractul de prestări servicii cu firma X Mallorca, există indubitabil acest contract, există rapoarte de activitate și facturi emise pentru serviciile prestate conform contractului încheiat. SC X SRL și-a îndeplinit obligațiile asumate prin contract și a achitat contravaloarea serviciilor ce i-au fost prestate, astfel încât aceste sume sunt deductibile la calculul profitului net.

În drept, contestatoarea invocă dispozițiile art.205 și urm. Cod procedură fiscală.

La contestația formulată contestatoarea anexează:

- Procesul-verbal de control nr.X/30.05.2013 emis de I.T.M.Caraș-Severin;
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/28.06.2013;
- Raportul de inspecție fiscală nr. X/28.06.2013;
- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.X/28.06.2013;
- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/28.06.2013;
- împuternicirea avocațială.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/28.06.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/28.06.2013, s-au constatat următoarele:

Impozitul pe profit

Perioada supusă verificării: 20.05.2011 - 31.03.2013.

În vederea determinării impozitului pe profit datorat bugetului de stat, organele de inspecție fiscală au avut în vedere verificarea veniturilor realizate și a cheltuielilor aferente acestora, pe natura de cheltuieli, precum și structura veniturilor impozabile și a cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Potrivit consemnărilor din RIF nr. X/28.06.2013, organele de inspecție fiscală arată că societatea a înregistrat în anul 2011 un profit net în sumă de X lei și în anul 2012 un profit net în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au verificat modul de constituire și declarare a impozitului pe profit și au constatat aspecte care au dus la modificarea bazei de impunere, astfel:

În perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea obține venituri din activitatea de plasarea forței de muncă, respectiv punerea la dispoziția utilizatorului de personal calificat și necalificat, venituri care sunt înregistrate în evidența contabilă în contul 704" Venituri din lucrări și servicii" în baza facturilor emise în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Societatea facturează în baza contractelor de punere la dispoziție a salariaților (încheiate între agentul de muncă temporară și utilizatorul din Germania) contravaloarea prestațiilor de servicii efectuate pe teritoriul Germaniei de fiecare salariat pus la dispoziția utilizatorului.

Facturarea se face în baza pontajelor întocmite de utilizatorii din Germania pentru fiecare salariat cu orele lucrate și tariful orar care a fost stabilit în baza contractelor de punere la dispoziție a salariaților temporari. Contravaloarea facturilor, reprezentând prestare de servicii efectuată de salariații temporari, este virată în

întregime agentului de muncă temporară de către utilizator, care la rândul sau plătește salariile angajaților (pe baza dispozițiilor de plată către caserie).

Din verificarea modului de calcul al impozitului pe profit efectuat de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta în perioada verificată acordă în mod eronat salariaților angajați cu contract de munca diurnă, care este tratată ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit, fiind înregistrată în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu detașări, deplasări și transferări".

Organele de inspecție fiscală au consemnat că influențele asupra impozitului pe veniturile din salarii și contribuții sociale se răsrâng și asupra impozitului pe profit, fapt pentru care au procedat la recalcularea impozitului pe profit. Modul privind recalcularea impozitului pe profit fiind prezentat în anexa nr. 3, pag.1-27.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că diurna acordată salariaților reprezintă venituri asimilate salariilor. Implicațiile fiscale sunt cele aferente cheltuielilor deductibile (anexa nr.13, pag.22, pag.1-2) asimilate salariilor (IVS și contribuții sociale stabilite suplimentar de organul de inspecție fiscală) și de care s-a ținut cont la calculul impozitului pe profit (fiind considerată cheltuială deductibilă).

La recalcularea impozitului pe profit pe anii 2011, 2012 și trimestrul I 2013 organele de inspecție fiscală au ținut cont de următoarele cheltuieli nedeductibile (care au fost considerate deductibile de societate):

a) cheltuielile cu diurna (anexa nr.13, pag.27) care au fost evidențiate de societate în contul 625 "Cheltuieli cu detașări, deplasări și transferări". Potrivit art.21 alin.(4), lit.f) nu sunt cheltuieli deductibile deoarece cheltuielile înregistrate în contabilitate nu au la bază un document justificativ, potrivit legii. Cheltuielile cu diurna aferente angajaților sunt considerate nedeductibile deoarece aceste cheltuieli s-au transformat în cheltuieli de natură salarială;

b) contravaloarea unor prestări de servicii facturate de societatea (anexa nr.26) X -Mallorca SL înregistrată în Spania și contravaloarea unor prestări servicii virate de X din Germania. Contravaloarea prestărilor de servicii sunt evidențiate în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile executate de terți". Prestările de servicii reprezintă:

- facturi întocmite în baza contractului de consiliere încheiat la data de 03.05.2012 între societatea din Spania și societatea verificată, contract care prevede prestarea următoarelor servicii: vizualizarea și evaluarea contractelor de asigurare existente, negocierea cu fiecare din societățile de asigurare precum și cu întreprinderile economice referitor la primele de asigurare, administrarea contractelor inclusiv prelucrarea daunelor tuturor contactelor, evaluarea întreprinderilor fără evaluare fiscală, consiliere și îndrumare la pregătirile pentru contractele de broker, consiliere și îndrumare la pregătirile pentru contractele de muncă și de servicii. Contravaloarea facturilor achitate prin virament bancar sunt în suma de X euro (X lei). Societatea X -Mallorca S.L. nu justifică serviciile efectuate cu nici un fel de documente care să motiveze necesitatea prestării (și onorariul perceput de societate în cuantum de X euro /ora);

- viramente în sumă de X euro (X lei) de către societatea X din Germania pentru același fel de servicii (consultanță și management evidențiate ca și cheltuială). Aceste sume nu au la bază nici un fel de contract în forma scrisă, sau factură. Potrivit art.21 lit.m) pct.4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acestea nu sunt deductibile "cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii";

c) 50% din cheltuielile privind combustibilul (anexa nr.24, pag.1-2). Deductibilitatea este limitată potrivit punctului 6 din O.G.nr.24/2012 care modifică articolul 21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit pentru perioada 20.05.2011 -31.03.2013 (anexa nr. 13) rezultând următoarele:

- în anul fiscal 2011 se înregistrează profit impozabil în sumă de X lei asupra căruia s-a aplicat cota de 16% rezultând un impozit pe profit în sumă de X lei.

Pentru această perioadă societatea declară la organul fiscal un impozit pe profit în sumă totală de X lei. Astfel, rezultă un impozit pe profit declarat și achitat în plus în suma de X lei;

- pentru perioada fiscală 01.01.2012 - 31.12.2012 rezultă pierdere fiscală în sumă de X lei;

- pentru trimestrul I 2013 rezultă o pierdere fiscală în sumă de X lei.

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal la "stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate".

Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

Perioada 01.07.2011 -31.03.2013

Urmarea verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

SC X SRL este persoana juridică română cu sediul social în România, care desfășoară activități de plasare a forței de muncă, conform obiectului de activitate prevăzut în actul constitutiv. Societatea verificată este autorizată să desfășoare activitate ca agent de muncă temporară, în condițiile prevăzute de H.G.nr.938/10.06.2004 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară. Autorizația de funcționare ca agent de muncă temporară emisă de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale deține Seria X nr.X/06.07.2011 (anexa nr.21). Munca prin agent de muncă temporară este tratată distinct la Cap.VII din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la art.88 din aceeași lege sunt definiți termenii corespunzători relațiilor de muncă desfășurate de un agent de muncă temporară:

- " Munca prin agent de muncă temporară, denumită în continuare muncă temporară, este muncă prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară și care este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.";

- " Salariatul temporar este persoana care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară, în vederea punerii sale la dispoziția unui utilizator pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.";

- " Agentul de muncă temporară este societatea comercială autorizată de Ministerul Muncii și Solidarității Sociale, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia";

- " Utilizatorul este persoana fizică sau juridică pentru care și sub supravegherea și

conducerea căreia muncește temporar un salariat temporar pus la dispoziție de agentul de muncă temporară."

Potrivit art.96 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare „Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară și nu poate fi mai mic decât salariul minim brut pe țară garantat în plată."

Prin prevederile legale, respectiv H.G. nr.938/2004 și H.G. nr.1256/2011 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, sunt precizate relațiile contractuale ce urmează a se încheia de agentul de muncă temporară, respectiv două tipuri de relații contractuale:

1 - între agentul de muncă temporară și utilizatorii din străinătate se încheie contracte de punere la dispoziția utilizatorului de salariați temporari;

2 - între agentul de muncă temporară și salariații se încheie contract individual de muncă pe perioada determinată/nedeterminată.

Organele de inspecție fiscală consemnează faptul că, tot în prevederile legale menționate sunt precizate și elementele ce trebuie să le conțină contractele încheiate.

Urmare verificării efectuate la nivelul SC X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele tipuri de relații contractuale încheiate:

1 - *între agentul de muncă temporară și utilizatorii din străinătate*

Între agentul de muncă temporară, SC X SRL, și utilizatorii din străinătate se încheie:

- contract de muncă, care potrivit interpretării societății respectă prevederile art. 15 din H.G. nr.938/2004 și art. 11 din HG nr. 1256/2011 .

În timpul desfășurării inspecției fiscale societatea a pus la dispoziție un astfel de contract încheiat cu o societate din Germania, respectiv X (anexa nr.16, pag. 1 -6).

- contracte de curățenie care potrivit interpretării societății respectă prevederile art. 15 din H.G. nr.938/2004 și art. 11 din HG nr. 1256/2011.

În timpul desfășurării inspecției fiscale societatea a pus la dispoziție astfel de contracte încheiate cu societăți din Germania, respectiv X, X, X, X, X (anexa nr. 17, pag.1-20).

- contracte de prestări - servicii care potrivit interpretării societății respectă prevederile art. 15 din H.G. nr.938/2004 și art.11 din HG nr.1256/2011.

În timpul desfășurării inspecției fiscale societatea a pus la dispoziție un astfel de contract încheiat cu o societate din Germania, respectiv X (anexa nr. 18, pag. 1-8).

Organele de inspecție fiscală precizează că aceste contracte reprezintă cadrul general prin care agentul de muncă temporară pune, în mod temporar, la dispoziția utilizatorului personal calificat și necalificat, nefiind întocmit câte un contract distinct pentru fiecare salariat temporar în parte.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, în conformitate cu prevederile legale ale art. 15 din H.G. nr.938/2004 respectiv art.11 din HG nr.1256/2011, cu modificările și completările ulterioare și ale art.90 respectiv art.91, alin.(2) din Legea nr.53/2003, cu modificările și completările ulterioare, elementele care susțin faptul că întocmirea contractului de punere la dispoziția utilizatorului de salariați temporari se încheie pentru fiecare salariat în parte sunt:

- termenul misiunii de muncă temporară - diferă de la un salariat la altul, funcție de data angajării;

- caracteristicile specifice postului sunt în funcție de pregătirea profesională a fiecărui salariat temporar;

- remunerația la care are dreptul salariatul nu este menționată în contractul încheiat așa

cum este menționată în prevederile legale.

Organele de inspecție fiscală constată faptul că societatea nu respectă prevederile legale cu privire la forma și conținutul contractului de punere la dispoziția utilizatorului de salariați temporari, fiind încălcate prevederile art.15 din H.G. nr.938/2004 respectiv art.11 din HG nr.1256/2011, cu modificările și completările ulterioare și ale art.90, respectiv art.91 alin.(2) din Legea nr.53/2003, cu modificările și completările ulterioare.

2 - între agentul de muncă temporară și salariații temporari

Între SC X SRL (agent de muncă temporară) și angajați se încheie:

a) contract individual de muncă pe perioada determinată/nedeterminată, care conform modului de interpretare al legislației de către societate, ar respecta prevederile art.14 din H.G.938/2004.

Organele de inspecție fiscală anexează, în copie xerox, două exemple de contracte individuale de muncă pe perioadă determinată, puse la dispoziție de către societate în timpul inspecției fiscale, pentru angajații: X (anexa nr.14, pag.1-10), X încheiate în anul 2013 (anexa nr.15, pag.1-10), menționând faptul că toate contractele încheiate între societate și salariați sunt întocmite pe același cadru ca și cele două contracte anexate în copie xerox.

Organele de inspecție fiscală arată că, la art. 14 din H.G.nr.938/2004, cu modificările și completările ulterioare și ale art.93 din Legea nr.53/2003, cu modificările și completările ulterioare sunt prevăzute forma și conținutul contractului de muncă temporară, încheiat la nivel de persoană.

Organele de inspecție fiscală, constată însă că societatea nu respectă aceste prevederi legale pe următoarele considerente:

- societatea nu face distincție între contractul de muncă temporară și contractul individual de muncă pe durata determinată, fapt confirmat prin faptul ca la pct. C din contract „Durata contractului” se precizează: b) "Durata prezentului contract individual de muncă pe perioada determinată este de 1 lună [...]. Conform art.83, lit.b)". Articolul 83 lit.b) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare prevede: "Contractul individual de muncă poate fi încheiat pentru o durată determinată numai în următoarele cazuri: [...] b) creșterea temporară a activității angajatorului". Statutul persoanei puse la dispoziția utilizatorului de agentul de muncă temporară este diferit de cel al statutului angajat pe perioada determinată;

- la pct. J din contract „Drepturi salariale” este menționat: „salariul de bază lunar brut: 750 lei; [...].

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că societatea nu precizează în mod expres prevederile legale în baza cărora acorda diurna. Stabilirea salariului de bază de către societate contravine prevederilor legale, respectiv ale art. 96 alin.(2) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează „Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune nu poate fi inferior celui pe care îl primește salariatul utilizatorului, care prestează aceeași muncă sau una similară cu cea a salariatului temporar”, deoarece salariatul temporar nu are un loc de bază în România, iar în prevederile menționate nu se precizează elementul de "salar de bază";

- la pct. F din contract „Atribuțiile postului” se specifică: "Atribuțiile postului sunt prevăzute în fișa postului, anexa la contractul individual de munca" și de această dată societatea nu face distincție între statutul salariaților puși la dispoziția utilizatorului în baza contractelor de muncă temporară și statutul salariaților aflați sub incidența contractului individual de muncă (pe perioada nedeterminată/determinată). Societatea

încheie, în forma scrisă, distinct pe fiecare salariat un contract individual de muncă pe durata determinată. Aceste contracte, denumite contract individual de muncă pe durata determinată, sunt înregistrate în Registrul general de evidență a salariaților și sunt transmise on-line la Inspectoratul Teritorial de Muncă Caraș-Severin.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală constată, în baza evidenței contabile a societății, faptul că valoarea acordată ca drepturi salariale angajaților, pentru care se calculează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, este cea prevăzută în contractul individual de muncă pe durata determinată (X lei); partea din valoarea drepturilor bănești acordate salariaților, menționată în contractul individual de muncă pe durata determinată ca și diurna și înregistrată în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu detașări, deplasări și transferări" nu este impozabilă.

Astfel, în urma coroborării dispozițiilor din HG nr.1256/2011 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, cu modificările și completările ulterioare și cu cele din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, art.43-47 (referitoare la drepturile de delegare și detașare a salariaților) și art.87 - 100 (referitoare la munca prin agent de muncă temporară), rezultă că salariaților nu li se cuvin drepturi de delegare sau detașare, statutul lor nefiind acela de salariați delegați sau detașați. Pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariu plătit de agentul de muncă temporară.

La art. 45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia, iar potrivit prevederilor art. 47 din același act normativ, drepturile salariale sunt plătite de către angajatorul la care salariatul a fost detașat (nu este cazul salariatului prin agent de muncă temporară).

Potrivit dispozițiilor art. 43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă.

Salariații unității, trimiși în delegație sau detașați în țară sau străinătate, beneficiază de dreptul la plata cheltuielilor de transport, cazare, indemnizație de delegare sau detașare. Diurna reprezintă indemnizația zilnică ce se acorda unei persoane pentru acoperirea cheltuielilor de deplasare în altă localitate în interes de serviciu.

Așadar, salariatul delegat spre deosebire de salariatul aflat sub incidența contractului de muncă temporară, pe perioada delegării exercită pentru același angajator lucrări și sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă (nu este cazul salariatului temporar, întrucât prin contractul de muncă temporară se stabilește că locul de muncă al salariatului temporar este la utilizatorul străin, unde prestează o muncă specifică la solicitarea acestuia din urmă și din dispoziția acestuia).

În concluzie, în cazul de mai sus, organele de inspecție fiscală consideră că drepturile primite de către salariații agentului de muncă temporară sub forma de diurnă, reprezintă drepturi de natura salarială cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitelor și contribuțiilor aferente acestora. Aceste drepturi nu se încadrează în prevederile art. 55 alin. (4), lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la sumele care nu se includ în veniturile salariale și nu se impozitează – organele de inspecție fiscală precizează că, au arătat anterior că în prevederile contractuale și societatea apreciază diurna ca drept de natura salarială, conținută în salariul stipulat.

În Adresa nr.X/X/10.04.2012 emisă de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale (anexa nr.19, pag. 1-2) și Adresa nr.X/30.05.2012 emisă de Ministerul Finanțelor Publice (anexa nr.20, pag. 1-2) se menționează că statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat, astfel cum este definit de art. 42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, apreciindu-se în același timp că drepturile primite de salariatul temporar sub formă de cheltuieli de diurnă sunt drepturi salariale suportate de unitate pe durata misiunii la utilizator. Agentul de muncă temporară constituie, evidențiază și declară, în mod eronat toate contribuțiile și impozitele datorate de salariații temporari, calculate la nivelul "salariului de încadrare", considerând că celelalte drepturi pe care le acordă (diurna) nu sunt drepturi de natură salarială, ci sunt drepturi de delegare/detașare. Contravaloarea prestației salariaților temporari este virată în întregime agentului de muncă temporară de către utilizator, care la rândul său plătește salariile angajaților în conturi bancare deschise pe numele acestora.

În baza documentelor puse la dispoziție de către societate, respectiv:

- statele de plată lunare întocmite pentru drepturi salariale, reprezentând doar "salariul de bază" pentru care societatea constituie, reține și declară impozit pe veniturile din salarii și contribuții ale angajatului și angajatorului la bugetul general consolidat;
- fișa contului 625 " Cheltuieli cu detașări, deplasări și transferări" în care societatea înregistrează sume ce reprezintă cheltuieli cu diurna aferente salariaților temporari;
- extrasele cu sumele - dispozițiile de plată din caseria unității a sumelor încasate de salariații societății, s-au constatat diferențe semnificative între sumele lunare încasate de salariații temporari și salariul net din statele de salarii, diferență ce reprezintă diurna acordată.

Urmare celor arătate s-a procedat la determinarea obligațiilor de plată ale agentului de muncă temporară și ale angajaților, pentru sumele considerate în mod eronat de către societate ca fiind de o altă natură (cheltuieli privind diurna) decât venituri de natură salarială.

Pentru determinarea sumelor acordate de agentul de muncă temporară salariaților temporari sub formă de diurnă, echipa de inspecție fiscală a întocmit o situație centralizatoare pe anii 2011 - 2013, care cuprinde: numele și prenumele salariaților temporari, suma acordată de agentul de muncă temporară sub forma de diurnă (anexa nr. 1, pag.1 -240).

Prin aplicarea asupra bazei de impozitare, constituită potrivit anexei nr.1, a cotelor corespunzătoare fiecărei obligații bugetare (pe perioade), s-a procedat la calcularea impozitului pe veniturile din salarii, contribuții sociale datorate de angajați și contribuții sociale datorate de angajator. Calculul este prezentat pentru fiecare lună în parte în anexa nr.2.

Astfel, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii, organele de inspecție fiscală arată:

În perioada 01.07.2011 -31.03.2013 angajatorul deține personal angajat în baza contractelor individuale de muncă pe perioadă determinată și nedeterminată. Pentru acești salariați aflați la dispoziția utilizatorului societatea acordă venituri sub formă de diurne, sume excluse în mod eronat din baza de impozitare pentru determinarea impozitului pe veniturile din salarii.

Organul de inspecție fiscală consideră sumele acordate salariaților temporari de către agentul de muncă temporară sub forma de diurnă ca fiind de natura veniturilor salariale în condițiile în care, statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat și se impozitează conform prevederilor legale. Potrivit prevederilor

art. 55 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă [...]" .

Având în vedere că statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat, astfel cum este definit de art. 42-47 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală apreciază că drepturile primite de salariatul temporar sub formă de diurnă, sunt drepturi salariale suportate de agentul de muncă temporară pe durata misiunii la utilizator.

Prin faptul că diurna reprezintă venituri salariale a fost modificată baza de impunere. Astfel, în situația centralizatoare (anexa nr.2, coloana 2) s-a stabilit o bază impozabilă (pentru fiecare perioadă și persoană în parte) în sumă totală de X lei, asupra căreia s-a aplicat cota de 16% și a rezultat o diferență de impozit pe veniturile din salarii în sumă totală de X lei.

Potrivit alin.(1) art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal la "stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate ".

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă impozit pe veniturile din salarii, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr.3.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art. 120 și art.120¹ din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă impozit pe veniturile din salarii au fost calculate penalități de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr.3.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,

reglementată prin Legea nr.19/2000, O.G. nr.86/2003, Legea nr.519/2003, Legea nr. 399/2006, Legea nr.487/2006, Legea nr.387/2007. O.U.G.nr.226/2008, Legea nr.19/2009 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Perioada 01.07.2011 -31.03.2013.

Organele de inspecție fiscală arată că prin faptul că diurna reprezintă venituri salariale a fost modificată baza de impunere. Astfel, în situația centralizatoare (anexa nr.2, coloana 2) s-a stabilit o bază impozabilă (pentru fiecare perioadă și persoană în parte) în sumă totală de X lei, asupra căreia s-a aplicat cota de 20,8% și a rezultat o diferență de plată privind contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă totală de X lei. Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, ce reprezintă contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în suma de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.4.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, ce reprezintă contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în suma de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.4.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,

reglementată prin Legea nr.19/2000, O.G. nr. 86/2003, Legea nr. 519/2003, Legea nr. 399/2006, Legea nr. 487/2006, Legea nr.3 87/2007,O.U.G. nr.226/2008. Legea nr. 19/2009 și Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Perioada 01.07.2011 -31.03.2013.

Organele de inspecție fiscală arată că, prin faptul că diurna reprezintă venituri salariale a fost modificată baza de impunere. Astfel, în situația centralizatoare (anexa nr.2, coloana 2) s-a stabilit o bază impozabilă (pentru fiecare perioadă și persoană în parte) în sumă totală de X lei, asupra căreia s-a aplicat cota de 10,5% și a rezultat o diferență de plată privind contribuția de asigurări sociale datorată de angajați în sumă totală de X lei. Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția de asigurări sociale datorată de angajați, organele de inspecție fiscală au calculate majorări de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.5.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția de asigurări sociale datorată de angajați au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.5.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120 alin. (1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția de asigurări sociale datorată de angajați, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.5.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator,

reglementată prin Legea nr.76/2002. O.G nr. 86/2003, Legea nr. 107/2004, Legea

nr.487/2006, Legea nr.387/2007, O.U.G. nr.226/2008, Legea nr.19/2009 si Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Perioada 01.07.2011 - 31.03.2013.

Organele de inspecție fiscală arată că, prin faptul că diurna reprezintă venituri salariale a fost modificată baza de impunere. Astfel, în situația centralizatoare (anexa nr.2, coloana 2) s-a stabilit o bază impozabilă (pentru fiecare perioadă și persoană în parte) în sumă totală de X lei, asupra căreia s-a aplicat cota de 0.5% și a rezultat o diferență de plată privind contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă totală de X lei. Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția de asigurări pentru șomaj angajator au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.6.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120 alin. (1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si completările ulterioare.

Totodată, pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția de asigurări pentru șomaj angajator au fost calculate penalități de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat in anexa nr.6.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si completările ulterioare.

Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,

reglementată prin Legea nr.76/2002, O.G nr. 86/2003, Legea nr.107/2004, Legea nr.487/2006. Legea nr.387/2007, O.U.G. nr.226/2008, Legea nr.19/2009 și Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Perioada 01.07.2011 - 31.03.2013.

Organele de inspecție fiscală arată că, prin faptul că diurna reprezintă venituri salariale a fost modificată baza de impunere. Astfel, în situația centralizatoare (anexa nr.2, coloana 2) s-a stabilit o bază impozabilă (pentru fiecare perioadă și persoană în parte) în sumă totală de X lei, asupra căreia s-a aplicat cota de 0.5% și a rezultat o diferență de plată privind contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă totală de X lei. Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, ce reprezintă contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.7.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art. 120 alin. (1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, ce reprezintă contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați au fost calculate penalități de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.7.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,

reglementată prin O.U.G. nr.150/2002, O.G. nr.86/2003, O.U.G. nr.158/2005, Legea nr.

95/2006, Legea nr. 388/2007, O.U.G. nr.226/2008 și Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Perioada 01.07.2011 - 31.03.2013.

Organele de inspecție fiscală arată că, prin faptul că diurna reprezintă venituri salariale a fost modificată baza de impunere. Astfel, în situația centralizatoare (anexa nr.2, coloana 2) s-a stabilit o bază impozabilă (pentru fiecare perioadă și persoană în parte) în sumă totală de X lei, asupra căreia s-a aplicat cota de 5,2 % și a rezultat o diferență de plată privind contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă totală de X lei. Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.8.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120 alin. (1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator au fost calculate penalități de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.8.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

reglementată prin O.U.G. nr.150/2002, O.G. nr.86/2003, O.U.G. nr.158/2005, Legea nr. 95/2006, Legea nr.388/2007, O.U.G. nr.226/2008 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Perioada 01.07.2011 - 31.03.2013.

Organele de inspecție fiscală arată că, prin faptul că diurna reprezintă venituri salariale a fost modificată baza de impunere. Astfel, în situația centralizatoare (anexa nr.2, coloana 2) s-a stabilit o bază impozabilă (pentru fiecare perioada și persoană în parte) în sumă totală de X lei, asupra căreia s-a aplicat cota de 5.5% și a rezultat o diferență de plată privind contribuția la fondul asigurărilor sociale de sănătate angajați în suma totală de X lei. Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția la fondul asigurărilor sociale de sănătate angajați au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.9.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art. 120 alin. (1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția la fondul asigurărilor sociale de sănătate angajați au fost calculate penalități de întârziere în sumă de X lei. Modul de calcul este relatat în anexa nr.9.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contributia de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,

Organele de inspecție fiscală consemnează că, prin faptul că diurna reprezintă venituri salariale a fost modificată baza de impunere. Astfel, în situația centralizatoare (anexa nr.2, coloana 2) s-a stabilit o bază impozabilă (pentru fiecare perioadă și persoană în parte) în sumă totală de X lei, asupra căreia s-a aplicat cota de 0.168 % și a rezultat o diferență de plată privind contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă totală de X lei.

Organele de inspecție fiscală, au invocat prevederile art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorată de angajator au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.11.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art. 120 alin. (1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator au fost calculate penalități de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr.11.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,

reglementată prin O.U.G. nr.158/2005. Legea nr.399/2006 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Perioada 01.07.2011 - 31.03.2013.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, prin faptul că diurna reprezintă venituri salariale a fost modificată baza de impunere. Astfel, în situația centralizatoare (anexa nr.2, coloana 2) s-a stabilit o bază impozabilă (pentru fiecare perioadă și persoană în parte) în sumă totală de X lei, asupra căreia s-a aplicat cota de 0,85 % și a rezultat o diferență de plată privind contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă totală de X lei.

Organele de inspecție fiscală, au invocat prevederile art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr. 10.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120 alin. (1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator au fost calculate penalități de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr. 10.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,

reglementată prin Legea nr.200/2006 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, prin faptul că diurna reprezintă venituri salariale a fost modificată baza de impunere. Astfel, în situația centralizatoare (anexa nr.2, coloana 2) s-a stabilit o bază impozabilă (pentru fiecare perioadă și persoană în parte) în sumă totală de X lei, asupra căreia s-a aplicat cota de 0.25 % și a rezultat o diferență de plată privind contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă totală de X lei.

Organele de inspecție fiscală, au invocat prevederile art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul fiind relatat în anexa nr. 12.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art. 120 alin. (1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale au fost calculate penalități de întârziere în sumă de X lei, modul de calcul este relatat în anexa nr. 12.

Accesoriile au fost calculate până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la **impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,** reglementat prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și H.G. nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu repartizează dividende și nu datorează impozit pe dividende.

Taxa pe valoarea adăugată,

Organele de inspecție fiscală au consemnat că pentru perioada 08.11.2011 - 31.01.2013 societatea a solicitat soldul sumei negative TVA în sumă de X lei prin decontul de TVA înregistrat sub nr. X/25.04.2013.

Urmarea verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat aspecte care au dus la modificarea bazei de impunere a TVA astfel:

În perioada verificată societatea deduce integral TVA aferent achizițiilor de combustibil, astfel TVA dedus este în sumă de X lei pentru 2012-2013 (anexa nr.13, pag.24). Organele de inspecție fiscală, arată că potrivit art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării de combustibil, piese și achiziției în leasing se limitează la 50%.

Urmare celor prezentate organele de inspecție fiscală au constatat faptul că agentul economic nu își poate exercita dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X lei, reprezentând 50% din TVA aferentă achizițiilor de combustibil.

Prin urmare - la pct.2.2.1 "Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare" din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/28.06.2013, situația se prezintă astfel:

- | | |
|--------------------------------|-------|
| - TVA solicitată la rambursare | X lei |
| - TVA stabilită suplimentar | X lei |

- TVA respinsă la rambursare X lei
- TVA aprobată la rambursare X lei

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma totală de X lei, reprezentând :

- X lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- X lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- X lei - contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- X lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- X lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- X lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- X lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de

- angajator,
- X lei - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
 - X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
 - X lei - penalități de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
 - X lei - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
 - X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
 - X lei - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/28.06.2013,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care în decizia de impunere, ce reprezintă actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept aplicabil faptei constatate pentru perioada supusă verificării este prezentat parțial sau nu este indicat corect.

În fapt, urmarea verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

Perioada verificată: 01.07.2011 -31.03.2013

SC X SRL este persoana juridică română cu sediul social în România, care desfășoară activități de plasare a forței de muncă, conform obiectului de activitate prevăzut în actul constitutiv. Societatea verificată este autorizată să desfășoare activitate ca agent de muncă temporară, în condițiile prevăzute de H.G.nr.938/10.06.2004 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară. Autorizația de funcționare ca agent de muncă temporară emisă de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale deține Seria X nr.X/06.07.2011 (anexa nr.21). Munca prin agent de muncă temporară este tratată distinct la Cap.VII din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la art.88 din aceeași lege sunt definiți termenii corespunzători relațiilor de muncă desfășurate de un agent de muncă temporară:

- " Munca prin agent de muncă temporară, denumită în continuare muncă temporară, este muncă prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară și care este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.;"
- " Salariatul temporar este persoana care a încheiat un contract de munca temporară cu un agent de muncă temporară, în vederea punerii sale la dispoziția unui utilizator pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urma.;"
- " Agentul de muncă temporară este societatea comercială autorizată de Ministerul Muncii și Solidarității Sociale, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia";
- " Utilizatorul este persoana fizică sau juridică pentru care și sub supravegherea și

conducerea căreia muncește temporar un salariat temporar pus la dispoziție de agentul de muncă temporară."

Potrivit art.96 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare „Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară și nu poate fi mai mic decât salariul minim brut pe țară garantat în plată."

Prin prevederile legale, respectiv H.G. nr.938/2004 și H.G. nr.1256/2011 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, sunt precizate relațiile contractuale ce urmează a se încheia de agentul de muncă temporară, respectiv două tipuri de relații contractuale:

1 - între agentul de muncă temporară și utilizatorii din străinătate se încheie contracte de punere la dispoziția utilizatorului de salariați temporari;

2 - între agentul de muncă temporară și salariații se încheie contract individual de muncă pe perioada determinată/nedeterminată.

Organele de inspecție fiscală consemnează faptul că, tot în prevederile legale menționate sunt precizate și elementele ce trebuie să le conțină contractele încheiate.

Urmare verificării efectuate la nivelul SC X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele tipuri de relații contractuale încheiate:

1 - *între agentul de muncă temporară și utilizatorii din străinătate*

Între agentul de muncă temporară, SC X SRL, și utilizatorii din străinătate se încheie:

- contract de muncă, care potrivit interpretării societății respectă prevederile art. 15 din H.G. nr.938/2004 și art. 11 din HG nr. 1256/2011 .

În timpul desfășurării inspecției fiscale societatea a pus la dispoziție un astfel de contract încheiat cu o societate din Germania, respectiv X (anexa nr.16, pag. 1 -6).

- contracte de curățenie care potrivit interpretării societății respectă prevederile art. 15 din H.G. nr.938/2004 și art. 11 din HG nr. 1256/2011.

În timpul desfășurării inspecției fiscale societatea a pus la dispoziție astfel de contracte încheiate cu societăți din Germania, respectiv X, X, X, X, X (anexa nr. 17, pag.1-20).

- contracte de prestări - servicii care potrivit interpretării societății respectă prevederile art. 15 din H.G. nr.938/2004 și art.11 din HG nr.1256/2011.

În timpul desfășurării inspecției fiscale societatea a pus la dispoziție un astfel de contract încheiat cu o societate din Germania, respectiv X (anexa nr. 18, pag. 1-8).

Organele de inspecție fiscală precizează că aceste contracte reprezintă cadrul general prin care agentul de muncă temporară pune, în mod temporar, la dispoziția utilizatorului personal calificat și necalificat, nefiind întocmit câte un contract distinct pentru fiecare salariat temporar în parte.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, în conformitate cu prevederile legale ale art. 15 din H.G. nr.938/2004 respectiv art.11 din HG nr.1256/2011, cu modificările și completările ulterioare și ale art.90 respectiv art.91 alin.(2) din Legea nr.53/2003, cu modificările și completările ulterioare, elementele care susțin faptul că întocmirea contractului de punere la dispoziția utilizatorului de salariați temporari se încheie pentru fiecare salariat în parte sunt:

- termenul misiunii de muncă temporară - diferă de la un salariat la altul, funcție de data angajării;

- caracteristicile specifice postului sunt în funcție de pregătirea profesională a fiecărui salariat temporar;

- remunerația la care are dreptul salariatul nu este menționată în contractul încheiat așa

cum este menționată în prevederile legale.

Organele de inspecție fiscală constată faptul că societatea nu respectă prevederile legale cu privire la forma și conținutul contractului de punere la dispoziția utilizatorului de salariați temporari, fiind încălcate prevederile art.15 din H.G. nr.938/2004 respectiv art.11 din HG nr.1256/2011, cu modificările și completările ulterioare și ale art.90, respectiv art.91 alin.(2) din Legea nr.53/2003, cu modificările și completările ulterioare.

2.- între agentul de muncă temporară și salariații temporari

Între SC X SRL (agent de muncă temporară) și angajați se încheie:

- contract individual de muncă pe perioada determinată/nedeterminată, care conform modului de interpretare al legislației de către societate, ar respecta prevederile art.14 din H.G.938/2004.

Organele de inspecție fiscală anexează, în copie xerox, două exemple de contracte individuale de muncă pe perioadă determinată, puse la dispoziție de către societate în timpul inspecției fiscale, pentru angajații: X (anexa nr.14, pag.1-10), X încheiate în anul 2013 (anexa nr.15, pag.1-10), menționând faptul că toate contractele încheiate între societate și salariați sunt întocmite pe același cadru ca și cele două contracte anexate în copie xerox.

Organele de inspecție fiscală arată că, la art. 14 din H.G.nr.938/2004, cu modificările și completările ulterioare și ale art.93 din Legea nr.53/2003, cu modificările și completările ulterioare sunt prevăzute forma și conținutul contractului de muncă temporară, încheiat la nivel de persoană.

Organele de inspecție fiscală, constată însă că societatea nu respectă aceste prevederi legale pe următoarele considerente:

- societatea nu face distincție între contractul de muncă temporară și contractul individual de muncă pe durata determinată, fapt confirmat prin faptul ca la pct. C din contract „Durata contractului” se precizează: b) "Durata prezentului contract individual de muncă pe perioada determinată este de 1 lună [...]. Conform art.83, lit.b)". Articolul 83 lit.b) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare prevede: "Contractul individual de muncă poate fi încheiat pentru o durată determinată numai în următoarele cazuri: [...] b) creșterea temporară a activității angajatorului". Statutul persoanei puse la dispoziția utilizatorului de agentul de muncă temporară este diferit de cel al statutului angajat pe perioada determinată;

- la pct. J din contract „Drepturi salariale” este menționat: „salariul de bază lunar brut: 750 lei; [...].

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că societatea nu precizează în mod expres prevederile legale în baza cărora acorda diurna. Stabilirea salariului de bază de către societate contravine prevederilor legale, respectiv ale art. 96 alin.(2) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează „Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune nu poate fi inferior celui pe care îl primește salariatul utilizatorului, care prestează aceeași muncă sau una similară cu cea a salariatului temporar”, deoarece salariatul temporar nu are un loc de bază în România, iar în prevederile menționate nu se precizează elementul de "salar de bază";

- la pct. F din contract „Atribuțiile postului” se specifică: "Atribuțiile postului sunt prevăzute în fișa postului, anexa la contractul individual de munca" și de această dată societatea nu face distincție între statutul salariaților puși la dispoziția utilizatorului în baza contractelor de muncă temporară și statutul salariaților aflați sub incidența contractului individual de muncă (pe perioada nedeterminată/determinată). Societatea

încheie, în forma scrisă, distinct pe fiecare salariat un contract individual de muncă pe durata determinată. Aceste contracte, denumite contract individual de muncă pe durata determinată, sunt înregistrate în Registrul general de evidență a salariaților și sunt transmise on-line la Inspectoratul Teritorial de Muncă Caraș-Severin.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală constată, în baza evidenței contabile a societății, faptul că valoarea acordată ca drepturi salariale angajaților, pentru care se calculează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, este cea prevăzută în contractul individual de muncă pe durata determinată (X lei); partea din valoarea drepturilor bănești acordate salariaților, menționată în contractul individual de muncă pe durata determinată ca și diurna și înregistrată în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu detașări, deplasări și transferări" nu este impozabilă.

Astfel, în urma coroborării dispozițiilor din HG nr.1256/2011 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, cu modificările și completările ulterioare și cu cele din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, art.43-47 (referitoare la drepturile de delegare și detașare a salariaților) și art.87 - 100 (referitoare la munca prin agent de muncă temporară), rezultă că salariaților nu li se cuvin drepturi de delegare sau detașare, statutul lor nefiind acela de salariați delegați sau detașați. Pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariu plătit de agentul de muncă temporară.

La art. 45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia, iar potrivit prevederilor art. 47 din același act normativ, drepturile salariale sunt plătite de către angajatorul la care salariatul a fost detașat (nu este cazul salariatului prin agent de muncă temporară).

Potrivit dispozițiilor art. 43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă.

Salariații unității, trimiși în delegație sau detașați în țară sau străinătate, beneficiază de dreptul la plata cheltuielilor de transport, cazare, indemnizație de delegare sau detașare. Diurna reprezintă indemnizația zilnică ce se acordă unei persoane pentru acoperirea cheltuielilor de deplasare în altă localitate în interes de serviciu.

Așadar, salariatul delegat spre deosebire de salariatul aflat sub incidența contractului de muncă temporară, pe perioada delegării exercită pentru același angajator lucrări și sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă (nu este cazul salariatului temporar, întrucât prin contractul de muncă temporară se stabilește că locul de muncă al salariatului temporar este la utilizatorul străin, unde prestează o muncă specifică la solicitarea acestuia din urmă și din dispoziția acestuia).

Potrivit alin.(1) art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal la "stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de

a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate ".

În concluzie, în cazul de mai sus, organele de inspecție fiscală consideră că drepturile primite de către salariații agentului de muncă temporară sub forma de diurnă, reprezintă drepturi de natura salarială cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitelor și contribuțiilor aferente acestora. Aceste drepturi nu se încadrează în prevederile art. 55 alin. (4), lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la sumele care nu se includ în veniturile salariale și nu se impozitează – organele de inspecție fiscală precizează că, au arătat anterior că în prevederile contractuale și societatea apreciază diurna ca drept de natura salarială, conținută în salariul stipulat.

În adresa nr.X/X/10.04.2012 emisă de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale (anexa nr.19, pag. 1-2) și adresa nr.X/30.05.2012 emisă de Ministerul Finanțelor Publice (anexa nr.20, pag. 1-2) se menționează că statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat, astfel cum este definit de art. 42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, apreciindu-se în același timp că drepturile primite de salariatul temporar sub formă de cheltuieli de diurnă sunt drepturi salariale suportate de unitate pe durata misiunii la utilizator. Agentul de muncă temporară constituie, evidențiază și declară, în mod eronat toate contribuțiile și impozitele datorate de salariații temporari, calculate la nivelul "salariului de încadrare", considerând că celelalte drepturi pe care le acordă (diurna) nu sunt drepturi de natură salarială, ci sunt drepturi de delegare/detașare. Contravaloarea prestației salariaților temporari este virată în întregime agentului de muncă temporară de către utilizator, care la rândul său plătește salariile angajaților în conturi bancare deschise pe numele acestora.

În baza documentelor puse la dispoziție de către societate, respectiv:

- statele de plată lunare întocmite pentru drepturi salariale, reprezentând doar "salariul de bază" pentru care societatea constituie, reține și declară impozit pe veniturile din salarii și contribuții ale angajatului și angajatorului la bugetul general consolidat;

- fișa contului 625 " Cheltuieli cu detașări, deplasări și transferări" în care societatea înregistrează sume ce reprezintă cheltuieli cu diurna aferente salariaților temporari;

- extrasele cu sumele - dispozițiile de plată din caseria unității a sumelor încasate de salariații societății, s-au constatat diferențe semnificative între sumele lunare încasate de salariații temporari și salariul net din statele de salarii, diferență ce reprezintă diurna acordată.

Urmare celor arătate s-a procedat la determinarea obligațiilor de plată ale agentului de muncă temporară și ale angajaților, pentru sumele considerate în mod eronat de către societate ca fiind de o altă natură (cheltuieli privind diurna) decât venituri de natură salarială.

Pentru determinarea sumelor acordate de agentul de muncă temporară salariaților temporari sub formă de diurnă, echipa de inspecție fiscală a întocmit o situație centralizatoare pe anii 2011 - 2013, care cuprinde: numele și prenumele salariaților temporari, suma acordată de agentul de muncă temporară sub forma de diurnă (anexa nr. 1, pag.1 -240).

Prin aplicarea asupra bazei de impozitare, constituită potrivit anexei nr.1, a cotelor corespunzătoare fiecărei obligații bugetare (pe perioade), s-a procedat la calcularea impozitului pe veniturile din salarii, contribuții sociale datorate de angajați și contribuții sociale datorate de angajator. Calculul este prezentat pentru fiecare lună în parte în anexa nr.2.

Astfel, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii, organele de inspecție fiscală arată:

În perioada 01.07.2011 -31.03.2013 angajatorul deține personal angajat în baza contractelor individuale de muncă pe perioadă determinată și nedeterminată. Pentru acești salariați aflați la dispoziția utilizatorului societatea acordă venituri sub formă de diurne, sume excluse în mod eronat din baza de impozitare pentru determinarea impozitului pe veniturile din salarii.

Organul de inspecție fiscală consideră sumele acordate salariaților temporari de către agentul de muncă temporară sub forma de diurnă ca fiind de natura veniturilor salariale în condițiile în care, statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat și se impozitează conform prevederilor legale. Potrivit prevederilor art. 55 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă [...]" .

Având în vedere că statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat, astfel cum este definit de art. 42-47 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală apreciază că drepturile primite de salariatul temporar sub formă de diurnă, sunt drepturi salariale suportate de agentul de muncă temporară pe durata misiunii la utilizator.

Prin faptul că diurna reprezintă venituri salariale a fost modificată baza de impunere. Astfel, în situația centralizatoare (anexa nr.2, coloana 2) s-a stabilit o bază impozabilă (pentru fiecare perioadă și persoană în parte) în sumă totală de X lei, asupra căreia s-a aplicat cota de 16% și a rezultat o diferență de impozit pe veniturile din salarii în sumă totală de X lei.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei ce reprezintă impozit pe veniturile din salarii, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 20.06.2013, în conformitate cu prevederile art. 120 și art.120¹ din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, organele de inspecție fiscală având în vedere faptul că diurna reprezintă venituri de natură salarială fiind stabilită o bază impozabilă (pentru fiecare perioadă și persoană în parte) în sumă totală de X lei, au aplicat la aceasta cota corespunzătoare fiecărei contribuții, potrivit prevederilor art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare rezultând diferențele de plată aferente fiecărei contribuții sociale, suma totală fiind în cuantum de X lei.

Pentru diferențele stabilite suplimentar de plată aferente fiecărei contribuții sociale au fost calculate majorări de întârziere, respectiv penalități de întârziere până la data de 20.06.2013, în sumă totală de X lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin. (1), respectiv art.120¹ din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“Definirea veniturilor din salarii

ART. 55

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.

coroborate cu prevederile pct. 68 din H.G.nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ 68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

- salariile de baza;
- sporurile și adaosurile de orice fel;
- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantina, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;
- recompensele și premiile de orice fel;
- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;
- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;
- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;
- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;
- **orice alte castiguri in bani si in natura, primite de la angajatori de catre angajati, ca plata a muncii lor;**

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează :

“ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind

artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Coroborate cu prevederile art. 6 și art.7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7

Rolul activ

[...] (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. [...]

De asemenea, potrivit dispozițiilor Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, se prevede:

ART. 83

Contractul individual de muncă poate fi încheiat pentru o durată determinată numai în următoarele cazuri:

[...]

b) creșterea și/sau modificarea temporară a structurii activității angajatorului;

[...]

ART. 88

(1) Munca prin agent de muncă temporară este munca prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară și care este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.

(2) Salariatul temporar este persoana care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară, în vederea punerii sale la dispoziția unui utilizator pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.

(3) Agentul de muncă temporară este persoana juridică, autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului, pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia. Condițiile de funcționare a agentului de muncă temporară, precum și procedura de autorizare se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.

(4) Utilizatorul este persoana fizică sau juridică pentru care și sub supravegherea și conducerea căreia muncește temporar un salariat temporar pus la dispoziție de agentul de muncă temporară.

(5) Misiunea de muncă temporară înseamnă acea perioadă în care salariatul temporar este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia, pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar.

ART. 91

(1) *Agentul de muncă temporară pune la dispoziția utilizatorului un salariat angajat prin contract de muncă temporară, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în formă scrisă.*

(2) *Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă:*

- a) durata misiunii;*
- b) caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru;*
- c) condițiile concrete de muncă;*
- d) echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze;*
- e) orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar;*
- f) valoarea comisionului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul;*
- g) condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară.*

(3) *Orice clauză prin care se interzice angajarea de către utilizator a salariatului temporar după îndeplinirea misiunii este nulă.*

ART. 94

(1) *Contractul de muncă temporară este un contract individual de muncă ce se încheie în scris între agentul de muncă temporară și salariatul temporar, pe durata unei misiuni.*

(2) *În contractul de muncă temporară se precizează, în afara elementelor prevăzute la art. 17 și art. 18 alin. (1), condițiile în care urmează să se desfășoare misiunea, durata misiunii, identitatea și sediul utilizatorului, precum și cuantumul și modalitățile remunerației salariatului temporar.*

ART. 96

(1) *Pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară.*

(2) *Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară și nu poate fi mai mic decât salariul minim brut pe țară garantat în plată.*

(3) *Agentul de muncă temporară este cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii.*

[...]

Totodată, în conformitate cu prevederile H.G.nr.938/2004 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, se prevede:

„Functionarea agenților de muncă temporară

ART. 14

(1) *Agentul de munca temporara incheie cu salariatul un contract de munca temporara, in scris, care trebuie sa cuprinda elementele prevazute la art. 93 din Legea nr. 53/2003, dupa cum urmeaza:*

- a) datele de identificare a partilor;*

b) misiunea de munca temporara pentru care a fost angajat salariatul temporar, atunci cand contractul de munca temporara se incheie pe durata unei singure misiuni de munca temporara;

c) tipul de activitate pentru care este angajat salariatul temporar, atunci cand contractul de munca temporara se incheie pentru mai multe misiuni de munca temporara;

d) identitatea si sediul utilizatorului;

e) locul executarii misiunii de munca temporara sau posibilitatea ca salariatul temporar sa-si desfasoare activitatea, succesiv, la diversi utilizatori;

f) pregatirea profesionala si abilitatile salariatului temporar;

g) data de la care contractul de munca temporara urmeaza sa-si produca efectele;

h) durata misiunii de munca temporara si conditiile in care aceasta poate fi prelungita;

i) conditiile concrete in care urmeaza sa se desfasoare munca in cadrul misiunii de munca temporara, respectiv riscurile specifice postului;

j) concediul de odihna la care salariatul temporar are dreptul;

k) eventuala perioada de proba, stabilita in conditiile legii;

l) conditii de acordare a preavizului;

m) drepturile salariale si modalitatile de remunerare a salariatului temporar, precum si periodicitatea platii;

n) durata normala a muncii;

o) informatiile necesare in cazul in care salariatul temporar urmeaza sa-si desfasoare activitatea in strainatate, in conformitate cu prevederile Legii nr. 53/2003;

p) clauze privind incetarea raporturilor de munca din initiativa agentului de munca temporara, la sesizarea utilizatorului.

[...]"

“ART. 15

(1) Agentul de munca temporara pune la dispozitia utilizatorului un salariat temporar, in baza unui contract de punere la dispozitie incheiat in forma scrisa.

(2) Contractul de punere la dispozitie trebuie sa cuprinda, potrivit art. 90 alin. (2) din Legea nr. 53/2003, urmatoarele:

a) motivul si scopul pentru care este necesara utilizarea unui salariat temporar;

b) termenul misiunii de munca temporara si, daca este cazul, posibilitatea modificarii acestuia;

c) caracteristicile specifice postului, in special calificarea necesara, locul executarii misiunii de munca temporara si programul de lucru;

d) conditiile concrete de munca;

e) echipamentele individuale de protectie si de munca pe care salariatul temporar trebuie sa le utilizeze;

f) orice alte servicii si facilitati in favoarea salariatului temporar;

g) valoarea contractului de care beneficiaza agentul de munca temporara, precum si remuneratia la care are dreptul salariatul;

h) obligatia utilizatorului de a efectua instructajul de sanatate si securitate a muncii.

(3) In cazul in care misiunea de munca temporara oferita de agentul de munca temporara poate pune in pericol viata, integritatea fizica si psihica a salariatului temporar, acesta este indreptatit sa refuze misiunea de munca temporara.

(4) Refuzul salariatului se face in forma scrisa si nu poate constitui motiv de sanctiune sau concediere.”

Iar, potrivit prevederilor H.G.nr.1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, se precizează:

“Funcționarea agenților de muncă temporară

ART. 10

(1) Agentul de muncă temporară încheie cu salariatul temporar un contract de muncă temporară, în scris, în limba română, care trebuie să cuprindă elementele prevăzute la art. 94 alin. (2) din Legea nr. 53/2003, republicată.

(2) Pentru fiecare nouă misiune de muncă temporară, între părți se încheie un nou contract de muncă temporară, în care vor fi precizate toate elementele prevăzute la alin. (1) care sunt modificate.

(3) Contractul de muncă temporară încheiat pentru mai multe misiuni de muncă temporară încetează la terminarea ultimei misiuni de muncă temporară pentru care a fost încheiat.

ART. 11

(1) Agentul de muncă temporară pune la dispoziția utilizatorului un salariat temporar, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în formă scrisă.

(2) Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă elementele prevăzute la art. 91 alin. (2) din Legea nr. 53/2003, republicată.

(3) Condițiile de bază de muncă și de angajare referitoare la durata timpului de lucru, munca suplimentară, repausul zilnic și săptămânal, munca de noapte, concediile și sărbătorile legale și salarizarea aplicabile salariaților temporari sunt, pe durata misiunii de muncă temporară la un utilizator, cel puțin acelea care s-ar aplica salariaților în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă. Toate condițiile de bază de muncă și de angajare stabilite prin legislație, regulamentul intern, contractul colectiv de muncă aplicabil, precum și prin orice alte reglementări specifice aplicabile utilizatorului sunt aplicabile în mod direct și salariaților temporari pe durata misiunii de muncă temporară.

(4) În cazul în care misiunea de muncă temporară oferită de agentul de muncă temporară poate pune în pericol viața și integritatea fizică și/sau psihică a salariatului temporar, acesta este îndreptățit să refuze misiunea de muncă temporară.

(5) Refuzul salariatului se face în formă scrisă și nu poate constitui motiv de sancțiune sau concediere.”

În ceea ce privește contribuțiile sociale aferente veniturilor salariale, potrivit dispozițiilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevăde:

“Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

ART. 296⁴

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;

b) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică, stabilite potrivit legii;

c) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop patrimonial;

d) drepturile de soldă lunară acordate personalului militar, potrivit legii;

e) remunerația administratorilor societăților comerciale, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație;

f) remunerația obținută de directorii cu contract de mandat și de membrii directoratului de la societățile comerciale administrate în sistem dualist, potrivit legii, precum și drepturile convenite managerilor, în baza contractului de management prevăzut de lege;

g) sumele primite de membrii comisiei de cenzori sau comitetului de audit, după caz, precum și sumele primite pentru participarea în consilii, comisii, comitete și altele asemenea;

h) sumele primite de reprezentanții în organisme tripartite, potrivit legii;

i) sumele reprezentând participarea salariaților la profit;

j) sumele din profitul net convenite administratorilor societăților comerciale, potrivit legii sau actului constitutiv, după caz, precum și participarea la profitul unității pentru managerii cu contract de management, potrivit legii;

k) sumele reprezentând salarii sau diferențe de salarii stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile, precum și actualizarea acestora cu indicele de inflație;

l) indemnizațiile lunare de neconcurență prevăzute în contractele individuale de muncă, în condițiile legii;

m) indemnizațiile primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, precum și orice alte sume de aceeași natură, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice;

n) remunerația primită de președintele asociației de proprietari sau de alte persoane, în baza contractului de mandat, potrivit legii privind înființarea, organizarea și funcționarea asociațiilor de proprietari;

o) indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate suportate de angajator, potrivit legii;

p) indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate suportate de la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, potrivit legii;

q) indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă ca urmare a unui accident de muncă sau a unei boli profesionale, suportate de angajator, potrivit legii;

r) indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă ca urmare a unui accident de muncă sau a unei boli profesionale, suportate de la Fondul național de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii;

s) ajutoarele lunare și plățile compensatorii care se acordă, conform legii, personalului militar, polițiștilor și funcționarilor publici cu statut special din sistemul administrației penitenciare, la trecerea în rezervă sau direct în retragere, respectiv la încetarea raporturilor de serviciu, cu drept la pensie, din domeniul apărării naționale, ordinii publice și siguranței naționale;

ș) ajutoarele lunare și plățile compensatorii care se acordă, conform legii, personalului militar, polițiștilor și funcționarilor publici cu statut special din sistemul administrației penitenciare, la trecerea în rezervă sau direct în retragere, respectiv la încetarea raporturilor de serviciu, fără drept la pensie, din domeniul apărării naționale, ordinii publice și siguranței naționale;

t) veniturile reprezentând plăți compensatorii suportate de angajator potrivit contractului colectiv sau individual de muncă;

ț) veniturile acordate la momentul disponibilizării, venitul lunar de completare sau plățile compensatorii, suportate din bugetul asigurărilor de șomaj, potrivit actelor normative care reglementează aceste domenii;

u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.

(2) În situația în care totalul veniturilor prevăzute la alin. (1) este mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut, contribuția individuală de asigurări sociale se calculează în limita acestui plafon, pe fiecare loc de realizare a venitului.

(3) Câștigul salarial mediu brut prevăzut la alin. (2) este cel utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și aprobat prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat.

Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor

ART. 296⁵

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat, și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut. În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.

(2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și art. 296¹⁶ lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296¹⁷ alin. (6).

(2¹) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și art. 296¹⁶ lit. e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296¹⁷ alin. (7). Baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e), care pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice

locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296¹⁵.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.

(6) La stabilirea bazei lunare de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute la alin. (1)-(5) și art. 296⁶ - 296¹³, se au în vedere excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și 296¹⁶.

Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

ART. 296¹⁸

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.

(2) Sub aspectul calculării, reținerii și plății contribuțiilor individuale de asigurări sociale și a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în situația persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. c), plătitorul de venit este asimilat angajatorului.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a²) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a³) 41,3% pentru condiții speciale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;

b²) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;

c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d¹) 0,5% pentru contribuția individuală;

d²) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;

e) 0,15%-0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator;

f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.

(4) Cotele prevăzute la alin. (3) se pot modifica prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat și prin legea bugetului de stat, după caz, cu excepția cotei contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în cazul șomerilor, prevăzută la art. 296⁶, care se suportă integral din bugetul asigurărilor pentru șomaj și se datorează pe toată durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate potrivit legii, conform prevederilor art. 80 alin. (2) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, republicată.

(5) Calculul contribuțiilor sociale individuale se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazei lunare de calcul prevăzute la art. 296⁴, corectată cu veniturile specifice fiecărei contribuții în parte, cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și, după caz, la art. 296¹⁶.

(6) În cazul în care din calcul rezultă o bază de calcul mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut, prevăzut la art. 296⁴ alin. (3), cota contribuției individuale de asigurări sociale se va aplica asupra echivalentului a de 5 ori câștigul salarial mediu brut, pe fiecare loc de realizare al venitului.

(7) În situația persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. c), calculul contribuției individuale de asigurări sociale și al contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj se realizează prin aplicarea cotelor contribuțiilor sociale individuale respective, prevăzute la alin. (3), asupra bazei de calcul stabilite potrivit art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010, cu modificările ulterioare.

(8) Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296⁵-296¹³, după caz.

(9) Contribuțiile sociale individuale se rețin și se virează la bugetele și fondurile cărora le aparțin până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează, împreună cu contribuția angajatorului sau a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii.”

În cazul în speță, se reține că în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.X/28.06.2013, organele de inspectie fiscală au invocat ca temei de drept următoarele prevederi legale:

„1.Act normativ LG53/2003 art. 96, alin. (2) cu modificările si completările ulterioare
(2) Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune nu poate fi inferior celui pe care îl primește salariatul utilizatorului, care prestează aceeași muncă sau una similară cu cea a salariatului temporar.

1. Act normativ LG53/2003 art. 88 cu modificările si completările ulterioare CAP VII.

1. Act normativ LG53/2003 art. 91, alin. 1,2 cu modificările si completările ulterioare

(1) Agentul de muncă temporara pune la dispoziție utilizatorului un salariat angajat prin contract de muncă temporară, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat in forma scrisă.

(2) Contractul de punere la dispoziție trebuie sa cuprindă:

- a) motivul pentru care este necesară utilizarea unui salariat temporar;
- b) termenul misiunii și, dacă este cazul, posibilitatea modificării termenului misiunii;
- c) caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesara, locul executării misiunii și programul de lucru;
- d) condițiile concrete de muncă;
- e) echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze;
- f) orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar;
- g) valoarea contractului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul.

1. Act normativ LG53/2003 art. 93, alin. 1.2 ART. 93

(1) Contractul de muncă temporară este un contract de muncă ce se încheie în scris între agentul de muncă temporară și salariatul temporar, de regulă, pe durata unei misiuni.

(2) În contractul de muncă temporară se precizează, în afara elementelor prevăzute la art. 17 și la art. 18 alin. (1), condițiile în care urmează să se desfășoare misiunea, durata misiunii, identitatea și sediul utilizatorului, precum și modalitățile de remunerare a

salariatului temporar.

1. Act normativ LG53/2003 art. 43 Delegarea reprezintă exercitarea temporara, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de munca

1. Act normativ LG53/2003 art. 45 Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod exceptional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.

1. Act normativ LG53/2003 art. 42-47 Definiere termeni detașare delegare, condiții de acordare.

1. Act normativ LG53/2003 art. 83, lit. b Contractul individual de muncă poate fi încheiat pentru o durată determinată numai în următoarele cazuri: [...] b) creșterea temporară a activității angajatorului.

1. Act normativ LG53/2003 art. 87-100 CAP. 7

Munca prin agent de muncă temporar art.87 – 100.

1. Act normativ HG938/2004 art.15, lit. a) - p) cu modificările și completările ulterioare (1) Agentul de muncă temporară încheie cu salariatul un contract de muncă temporară, în scris, care trebuie să cuprindă elementele prevăzute la art. 93 din Legea nr.53/2003, după cum urmează: a) datele de identificare a părților; b) misiunea de muncă temporară pentru care a fost angajat salariatul temporar; c) tipul de activitate pentru care este angajat salariatul temporar; d) identitatea și sediul utilizatorului; e) locul executării misiunii de muncă temporară; f) pregătirea profesională și abilitățile salariatului temporar; g) data de la care contractul de muncă temporară urmează să-și producă efectele; h) durata misiunii de muncă temporară) drepturile salariale și modalitățile de remunerare a salariatului temporar, precum și periodicitatea plății.

1. Act normativ HG1256/2011 art. 11 cu modificările și completările ulterioare

(1) Agentul de muncă temporară încheie cu salariatul un contract de muncă temporară, în scris, care trebuie să cuprindă elementele prevăzute la art. 93 din Legea nr. 53/2003, după cum urmează: a) datele de identificare a părților; b) misiunea de muncă temporară pentru care a fost angajat salariatul temporar; c) tipul de activitate pentru care este angajat salariatul temporar; d) identitatea și sediul utilizatorului; e) locul executării misiunii de muncă temporară; f) pregătirea profesională și abilitățile salariatului temporar; g) data de la care contractul de muncă temporară urmează să-și producă efectele h) durata misiunii de muncă temporară) drepturile salariale și modalitățile de remunerare a salariatului temporar, precum și periodicitatea plății.

1. Act normativ HG938/2004 art. 14-23 CAP. III Funcționarea agenților de muncă temporară

1. Act normativ HG1256/2011 art. 10-22 CAP III Funcționarea agenților de muncă temporar

1. Act normativ LG571/2003 art. 55. alin. 1 Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

2. Act normativ OG 92/2003 art.120 alin. (1) dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

3. Act normativ OG 92/2003 art. 120¹ Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Se reține că SC X SRL deține autorizația de funcționare Seria X nr.X ca agent de muncă temporară, emisă de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale la data 06.07.2011. Potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv contractele încheiate între SC X SRL și utilizatorii din străinătate, se reține că acestea aparțin perioadei verificate.

Analizând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/28.06.2013, se constată că în ceea ce privește temeiul de drept aplicabil faptei constatate pentru perioada supusă verificării este prezentat parțial sau nu este indicat corect.

Astfel, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii, este invocat doar articolul care definește veniturile din salarii, respectiv art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără însă a se indica și alin.(2) lit. k) al aceluiași articol, coroborate cu prevederile pct. 68 din H.G.nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește contribuțiile sociale aferente veniturilor salariale este invocat doar art. 296¹⁸ - *Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind precizat temeiul legal privind *baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale*, respectiv art. 296⁴ precum și *baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor*, respectiv art. 296⁵ din același act normativ, precizat anterior.

Textul art.91 alin.(1), alin.(2) și a art.96 alin.(2) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, indicat în decizia de impunere nu corespunde perioadei de timp supusă verificării (acestea sunt aferente unei perioade anterioare), în perioada verificată acesta are alt conținut.

Art.93 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, indicat în decizia de impunere, nu corespunde perioadei perioade verificate (acesta este aferent unei perioade anterioare), în fapt, pentru perioada de timp în discuție sunt aplicabile prevederile art.94 alin.(1), alin.(2) din același act normativ.

Textul art.15 lit.a)-p) din H.G.nr.938/2004 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, indicat în decizia de impunere este eronat, acest articol cuprinde lit.a)-h), având alt conținut decât cel consemnat de organele de inspecție fiscală.

Textul art.11 din H.G.nr.1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, indicat în decizia de impunere este eronat, acest articol are alt conținut decât cel consemnat de organele de inspecție fiscală.

Potrivit OMFPnr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală", cu modificările și completările ulterioare (în vigoare la data emiterii deciziei de impunere), pct.2.1.2. și 2.1.3. din Instrucțiunile de completare a formularului, precizează:

“2.2.2 "Motivul de fapt": se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau

cu influență fiscală și prezentarea consecinței fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

2.2.3 "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Din cele arătate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a preciza corect și complet, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil a fi contestat, temeiul de drept aplicabil faptei constatate.

În concluzie având în vedere temeiul de drept prezentat și situația de fapt înregistrată se reține că organele de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra debitelor suplimentare în sumă totală de **X lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale stabilite în sarcina societății, drept pentru care se va face aplicarea prevederilor art 216 alin.(3) și alin. (3¹) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: "(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare."

astfel că se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/28.06.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/28.06.2013, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând: impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X lei, contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator în sumă de X lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de X lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de X lei, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de X lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă de inspecție fiscală, să efectueze o nouă verificare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței, de cele precizate prin prezenta decizie și să emită o nouă decizie de impunere.

Referitor la **suma totală de X lei reprezentând accesorii de plată** individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/28.06.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr./28.06.2013, din care: accesorii de plată în sumă totală de **X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere și suma de X lei penalități de întârziere) aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, accesoriile de plată în sumă de **X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere) aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, accesorii de plată în sumă de **X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere) aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, accesorii de plată în sumă de **X**

lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei și penalități de întârziere) aferente contribuției de asigurări pentru somaj datorată de angajator, accesorii de plată în sumă de **X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere) aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, accesorii de plată în sumă de **X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere) aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, accesorii de plată în sumă de **X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere) aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, accesorii de plată în sumă de **X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere) aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, accesorii de plată în sumă de **X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere) aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, accesorii de plată în sumă de **X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei - penalități de întârziere) aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, se reține că acestea reprezintă măsura acesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Întrucât potrivit celor prezentate mai sus, pentru obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de X lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/28.06.2013 s-a pronunțat soluția de desființare, pe cale de consecință, și accesoriile aferente acestora în sumă totală de X lei stabilite prin decizia menționată, se vor reanaliza odată cu acesta, organele de soluționare pronunțându-se în consecință și asupra acestora.

În ducerea la îndeplinire a celor de mai sus, se va avea în vedere și prevederile pct.11.6. și pct.11.7. din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

" 11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

2. Referitor la suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/28.06.2013,

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatara nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația cu privire la taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

În fapt, potrivit consemnărilor din RIF nr. X/28.06.2013, societatea a solicitat soldul sumei negative TVA în sumă de X lei prin decontul de TVA înregistrat sub nr. X/25.04.2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea deduce integral TVA aferent achizițiilor de combustibil, astfel TVA dedus este în sumă de X lei pentru perioada 2012 – 2013.

Având în vedere prevederile art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării de combustibil, piese și achiziției în leasing se limitează la 50%, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu își poate exercita dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X lei, reprezentând 50% din TVA aferentă achizițiilor de combustibil.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, astfel că din suma de X lei reprezentând TVA solicitată la rambursare a fost respinsă la rambursare suma de X lei și aprobată la rambursare suma de X lei.

Prin contestația formulată, contestatoarea nu prezintă niciun argument, niciun motiv de fapt și de drept care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la suma contestată reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) și art. 213 alin.(1) și alin.(5) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 206

Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) *obiectul contestației;*

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

Art. 213

Soluționarea contestației

(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de **susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.***

(...)

(5) *Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

De asemenea sunt incidente și prevederile pct.2.5 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, care precizează:

„2.5. *Organul de soluționare competent **nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept** pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*

Față de prevederile mai sus citate se reține că, prin contestația formulată contestatoarea trebuie să precizeze atât motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui

contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În cazul în speță, se reține că contestația nu aduce în susținerea cauzei niciun argument de fond care să fie susținut cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de X lei, constatări cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. X/28.06.2013, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/28.06.2013 - pct.2.2.1 "Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare"

Totodată, prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, stipulează următoarele:

"11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [...]"

Având în vedere cele prezentate mai sus, în cauza analizată, organele de soluționare a contestațiilor nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/28.06.2013 - pct.2.2.1 "Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare", motiv pentru care contestația formulată de SC X SRL, pentru acest capăt de cerere se va respinge ca **nemotivată**.

3. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/28.06.2013, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea acesteia, în condițiile în care dispoziția privind măsurile, nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri stabilite în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță.

În fapt, prin Dispoziția de măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/28.06.2013, organele de inspecție fiscală au dispus înregistrarea în evidența contabilă a sumelor stabilite suplimentar în baza raportului de inspecție fiscală.

În drept, sunt incidente prevederile art. 209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;”

De asemenea, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la pct.1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede :

„1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului. ”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina contestatoarei prin *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/28.06.2013*, nu au caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat. Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara nu are competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art. 209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Având în vedere prevederile legale menționate, contestația privind acest capăt de cerere se va înainta Serviciului de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin, spre a se pronunța asupra acesteia.

Potrivit pct. 9.8. din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, se precizează:

“9.8. În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia.”

4. Referitor la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. X/28.06.2013, emisă de organele de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/28.06.2013,

4.1. În ceea ce privește pct.1 Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, din Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.X/28.06.2013, **cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin decizia atacată nu au fost stabilite în sarcina contestatoarei obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, iar aceasta nu demonstrează vătămarea sa prin emiterea actului administrativ fiscal.**

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu repartizează dividende și nu datorează impozit pe dividende.

Prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.X/28.06.2013 s-a dispus la pct. 1 din aceasta, nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pe perioada 20.05.2013-31.03.2013

Prin contestația formulată, contestatoarea se îndreaptă împotriva Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr.X/28.06.2013, fără a preciza motivele și a demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.X/28.06.2013 - pct. 1 Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

În drept, sunt incidente prevederile art.109 alin.(2) și alin.(3), art.88 lit.e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art.109

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.*

(3) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;*

b) ***deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.***

„Art.88

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

(...)

e) *deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.*”

De asemenea sunt aplicabile și prevederile art.205, alin.(1) și alin.(2) și art.206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 205

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat

în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”

“Art. 206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

[...].

Având în vedere situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se retine că, SC X SRL se află în situația de a contesta un act administrativ, respectiv Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.X/28.06.2013 - pct. 1 Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, prin care nu au fost stabilite obligații la bugetul general consolidat al statului, în raport de dispozițiile art. 205 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deci nu a fost lezată în vreun interes al său.

De asemenea, contestatoarea nu a motivat și demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X/28.06.2013 - pct. 1 Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.,

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, pct.9.3 și pct.9.4 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, precizează:

“9.3. Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

*9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, **excepția lipsei de interes**, excepția lipsei de calitate procesuală, prescripția, puterea de lucru judecat etc..”*

Iar la pct.12.1 din același act normativ se prevede:

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

*d) **lipsită de interes**, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;*

(...)”

Deoarece prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.X/28.06.2013 - pct. 1 Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, nu au fost stabilite diferențe cu titlu de impozit pe veniturile din dividende persoanelor fizice, iar contestatoarea nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau interesul său legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca **lipsită de interes**.

4.2. În ceea ce privește pct. 2 Impozitul pe profit din Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.X/28.06.2013,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare a Contestațiilor poate pronunța cu privire la măsura de nemodificare a bazei de impunere pentru impozitul pe profit pe perioada 20.05.2011-31.03.2013, în condițiile în care, având în vedere constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.X/28.06.2013, cu privire la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat aspecte care au condus la modificarea bazei de impunere.

În fapt, prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.X/28.06.2013 s-a dispus la pct. 2 din aceasta, nemodificarea bazei de impunere a impozitul pe profit pe perioada 20.05.2011-31.03.2013.

Potrivit consemnărilor din RIF nr. X/28.06.2013, organele de inspecție fiscală arată că societatea a înregistrat în anul 2011 un profit net în sumă de X lei și în anul 2012 un profit net în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală, urmare a verificării modului de constituire și declarare a impozitului pe profit au constatat aspecte care au dus la modificarea bazei de impunere, astfel:

În perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea obține venituri din activitatea de plasarea forței de munca, respectiv punerea la dispoziția utilizatorului de personal calificat și necalificat, venituri care sunt înregistrate în evidența contabilă în contul 704 "Venituri din lucrări și servicii" în baza facturilor emise în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Societatea facturează în baza contractelor de punere la dispoziție a salariaților (încheiate între agentul de muncă temporară și utilizatorul din Germania) contravaloarea prestațiilor de servicii efectuate pe teritoriul Germaniei de fiecare salariat pus la dispoziția utilizatorului.

Facturarea se face în baza pontajelor întocmite de utilizatorii din Germania pentru fiecare salariat cu orele lucrate și tariful orar care a fost stabilit în baza contractelor de punere la dispoziție a salariaților temporari. Contravaloarea facturilor, reprezentând prestare de servicii efectuată de salariații temporari, este virată în întregime agentului de muncă temporară de către utilizator, care la rândul său plătește salariile angajaților (pe baza dispozițiilor de plată către caserie).

Din verificarea modului de calcul al impozitului pe profit efectuat de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta în perioada verificată acordă în mod eronat salariaților angajați cu contract de munca diurnă, care este tratată ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit, fiind înregistrată în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu detașări, deplasări și transferări".

Organele de inspecție fiscală au consemnat că influențele asupra impozitului pe veniturile din salarii și contribuții sociale se răsrâng și asupra impozitului pe profit, fapt pentru care au procedat la recalcularea impozitului pe profit. Modul privind recalcularea impozitului pe profit fiind prezentat în anexa nr. 3, pag.1-27.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că diurna acordată salariaților reprezintă venituri asimilate salariilor. Implicațiile fiscale sunt cele aferente cheltuielilor deductibile (anexa nr.13, pag.22, pag.1-2) asimilate salariilor (IVS și contribuții sociale stabilite suplimentar de organul de inspecție fiscală) și de care s-a ținut cont la calculul impozitului pe profit (fiind considerată cheltuială deductibilă).

La recalcularea impozitului pe profit pe anii 2011, 2012 și trimestrul I 2013

organele de inspecție fiscală au ținut cont de următoarele cheltuieli nedeductibile (care au fost considerate deductibile de societate):

a) cheltuielile cu diurna (anexa nr.13, pag.27) care au fost evidențiate de societate în contul 625 "Cheltuieli cu detașări, deplasări și transferări". Potrivit art.21 alin.(4), lit.f) nu sunt cheltuieli deductibile deoarece cheltuielile înregistrate în contabilitate nu au la bază un document justificativ, potrivit legii. Cheltuielile cu diurna aferente angajaților sunt considerate nedeductibile deoarece aceste cheltuieli s-au transformat în cheltuieli de natură salarială;

b) contravaloarea unor prestări de servicii facturate de societatea (anexa nr.26) X - Mallorca S.L. înregistrată în Spania și contravaloarea unor prestări servicii virate de X din Germania. Contravaloarea prestațiilor de servicii sunt evidențiate în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile executate de terți". Prestările de servicii reprezintă:

- facturi întocmite în baza contractului de consiliere încheiat la data de 03.05.2012 între societatea din Spania și societatea verificată, contract care prevede prestarea următoarelor servicii: vizualizarea și evaluarea contractelor de asigurare existente, negocierea cu fiecare din societățile de asigurare precum și cu întreprinderile economice referitor la primele de asigurare, administrarea contractelor inclusiv prelucrarea daunelor tuturor contactelor, evaluarea întreprinderilor fără evaluare fiscală, consiliere și îndrumare la pregătirile pentru contractele de broker, consiliere și îndrumare la pregătirile pentru contractele de munca și de servicii. Contravaloarea facturilor achitate prin virament bancar sunt în suma de X euro (X lei). Societatea X -Mallorca S.L. nu justifică serviciile efectuate cu nici un fel de documente care să motiveze necesitatea prestării (și onorariul perceput de societate în cuantum de X euro /ora);

- viramente în sumă de X euro (X lei) de către societatea X din Germania pentru același fel de servicii (consultanță și management evidențiate ca și cheltuielă). Aceste sume nu au la bază nici un fel de contract în forma scrisă, sau factură. Potrivit art.21 lit.m) pct.4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acestea nu sunt deductibile "cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii";

c) 50% din cheltuielile privind combustibilul (anexa nr.24, pag.1-2). Deductibilitatea este limitată potrivit punctului 6 din O.G.nr.24/2012 care modifică articolul 21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit pentru perioada 20.05.2011 -31.03.2013 (anexa nr. 13) rezultând următoarele:

- în anul fiscal 2011 se înregistrează profit impozabil în sumă de X lei asupra căruia s-a aplicat cota de 16% rezultând impozit pe profit în sumă de X lei.

Pentru această perioadă societatea declară la organul fiscal un impozit pe profit în sumă totală de X lei. Astfel, rezultă un impozit pe profit declarat și achitat în plus în suma de X lei;

- pentru perioada fiscală 01.01.2012 - 31.12.2012 rezultă pierdere fiscală în sumă de X lei;

- pentru trimestrul I 2013 rezultă o pierdere fiscală în sumă de X lei.

În drept, potrivit prevederilor art.88 lit.e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„Art.88

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

(...)

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.3 din OMFP nr.1276/2006 pentru aprobarea formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" cu modificările și completările ulterioare (în vigoare la data emiterii Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.X/28.06.2013):

“ART. 3

Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2.”

Conform prevederilor de la lit.a) și lit. b) din Anexa 2 Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" la OMFP nr.1276/2006 pentru aprobarea formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" cu modificările și completările ulterioare:

“a) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru stabilirea obligațiilor fiscale, conform [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) Decizia privind nemodificarea bazei de impunere se va emite la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, numai în cazul în care se constată că toate obligațiile bugetare care au făcut obiectul inspecției fiscale au fost corect determinate.”

Totodată, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ ART. 19

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

și ale pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

„12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile.

Se reține că baza de impozitare pentru impozitul pe profit o constituie profitul impozabil. În urma stabilirii bazei de impozitare pentru această obligație bugetară poate rezulta profit fiscal sau pierdere fiscală. În urma realizării profitului fiscal societatea datorează bugetului impozit pe profit, obligație care se declară la organele fiscale și se achită sau, în situația în care nu a fost stabilită corect este determinată suplimentar de organele de inspecție fiscală și dispusă plata prin decizie de impunere, potrivit prevederilor art.86 alin.(1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul în speță, se reține că organele de inspecție fiscală, au ajustat baza impunere a profitului societății pe fiecare an în parte, ca urmare a reconsiderării ca deductibile a unor cheltuieli efectuate de societate și ca urmare a constatării unor cheltuieli nedeductibile fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitului pe profit pentru perioada 20.05.2011 -31.03.2013, rezultând următoarele:

- în anul fiscal 2011 se înregistrează profit impozabil în sumă de X lei asupra căruia s-a aplicat cota de 16% rezultând un impozit pe profit în sumă de X lei.

Pentru această perioadă societatea declară la organul fiscal un impozit pe profit în sumă totală de X lei. Astfel, rezultă un impozit pe profit declarat și achitat în plus în suma de X lei;

- pentru perioada fiscală 01.01.2012 - 31.12.2012 rezultă pierdere fiscală în sumă de X lei;

- pentru trimestrul I 2013 rezultă o pierdere fiscală în sumă de X lei.

Prin urmare, se reține că, atât pentru anul 2011, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit declarat și achitat în plus, cât și pentru anul 2012, respectiv trimestrul I 2013 când a rezultat pierdere fiscală, care ulterior influențează obligația de plată a impozitului pe profit, baza de impunere a profitului societății a fost modificată.

Având în vedere cele de mai sus, precum și soluția pronunțată la punctul 1 din prezenta decizie, pe cale de consecință se va face aplicațiunea art 216 alin.(3), alin. (3¹) din O.G.nr..92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

și se va desființa Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. X/28.06.2013, respectiv pct. 2 Impozitul pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit actul fiscal atacat, să reanalizeze cauza în raport de dispozițiile normative incidente cauzei.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia societatea deține contractul de prestări servicii cu firma X Mallorca, că există rapoarte de activitate și facturi emise pentru serviciile prestate conform contractului încheiat și că SC X SRL și-a îndeplinit obligațiile asumate prin contract și a achitat contravaloarea serviciilor ce i-au fost prestate, astfel încât aceste sume sunt deductibile la calculul profitului net, aceasta nu poate fi avută în vedere în soluționarea cauzei, în condițiile în care documentele sus

menționate nu au fost prezentate nici în timpul controlului și nici ca documente justificative la contestația formulată.

Potrivit prevederilor art. 65 alin. (1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Pentru considerentele arătate și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/28.06.2013 pentru suma totală **X lei**, reprezentând:

- X lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- X lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- X lei - contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru somaj datorată de angajator,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru somaj datorată de angajator,
- X lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- X lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,

- X lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- X lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- X lei - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- X lei - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,

urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă de inspecție fiscală, să efectueze o nouă verificare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței, de cele precizate prin prezenta decizie și să emită o nouă decizie de impunere.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC X SRL pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/28.06.2013.

3. Declinarea competenței de soluționare a contestației formulată de SC X SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/28.06.2013, în favoarea Serviciului de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin.

4. Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.X/28.06.2013, pentru pct.1 referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

5. Desființarea Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.X/28.06.2013, pentru pct.2 referitor la impozitul profit, urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit actul fiscal atacat, să reanalizeze cauza în raport de dispozițiile normative incidente cauzei.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor în termen de 6 luni de la primirea prezentei, la instanța competentă.

P. DIRECTOR GENERAL